



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE  
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

---

Corso di Laurea triennale in  
Economia e Commercio

**IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE AZIENDE  
CHE PRODUCONO SU COMMESSA**

**MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS IN 'MAKE TO  
ORDER COMPANIES'**

Relatrice:

**Prof.ssa Maria Serena Chiucchi**

Rapporto Finale di:

**Alice Serafini**

Anno Accademico 2020/2021

## INDICE

<b>Introduzione.....</b>	<b>2</b>
<b>1. Sistema di programmazione e controllo</b>	
1.1. Il sistema di pianificazione, programmazione e controllo.....	4
1.2. Evoluzione storica del controllo di gestione: Dal modello di Robert Anthony al sistema attuale di programmazione e controllo.....	6
<b>2. Il processo e la struttura tecnico-informativa del controllo nelle aziende</b>	
2.1. Il processo di controllo.....	9
2.2. I meccanismi operativi di controllo.....	11
2.3. La struttura organizzativa e informativa-contabile del controllo.....	12
2.4. Il budget.....	15
2.5. Analisi degli scostamenti.....	19
<b>3. Il controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa</b>	
3.1. La produzione su commessa .....	21
3.1.1. Differenze tra produzione in serie e produzione su commessa....	23
3.2. Il processo di controllo.....	25
3.3. La struttura organizzativa del controllo.....	26
3.4. La struttura informativa del controllo.....	28
3.4.1. Contabilità analitica.....	28
3.4.2. I preventivi.....	30
3.4.3. Analisi degli scostamenti nelle aziende che producono su commessa.....	34
3.5. Il budget economico a livello aziendale.....	36
<b>Conclusioni.....</b>	<b>38</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>39</b>

## Introduzione

---

Il presente lavoro è incentrato sul controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa, ovvero quelle imprese che avviano la produzione su richiesta del cliente o in seguito ad una gara di appalto.

Mediante il controllo di gestione, l'azienda si propone di misurare, attraverso una serie di strumenti metodologici, il grado di raggiungimento degli obiettivi programmati ex ante e la sua capacità di raggiungerli nel modo più efficace ed efficiente possibile. L'impresa ha la possibilità di intervenire in maniera tempestiva, durante lo svolgimento delle attività e se necessario effettuare azioni correttive in grado di ripristinare il livello ottimale per l'azienda.

In un contesto economico caratterizzato da un'elevata dinamicità, che rende difficilmente prevedibile il mercato, e da un elevato grado di competitività, il controllo di gestione ha assunto un ruolo determinante nelle imprese, le quali devono essere in grado di realizzare sistemi interni caratterizzati da una chiara strategia, processi efficaci e strutture organizzative flessibili al fine di creare soddisfazione nel cliente e valore per la stessa azienda.

Si rende necessario in molti casi realizzare un sistema di controllo di gestione che sia in grado di produrre un determinato flusso di informazioni destinato all'interno, necessario per l'ottimizzazione dei processi decisionali. In questo contesto si inseriscono le imprese che operano su commessa, imprese caratterizzate da un completo orientamento al cliente e ai suoi bisogni, in grado di muoversi con flessibilità dallo standard alla specificità di prodotto/servizio.

Il primo capitolo ha carattere introduttivo; verrà illustrato in cosa si delinea il sistema di pianificazione, programmazione e controllo evidenziando l'evoluzione storica di tale modello.

Il secondo capitolo introduce un'analisi più accurata e dettagliata volta a designare le fasi e i meccanismi del processo di controllo, i vari strumenti utilizzati, oltre a descrivere la struttura informativa e organizzativa, viene altresì esposto il processo di budgeting come strumento fondamentale della pianificazione e l'importanza dell'analisi degli scostamenti al fine di monitorare le attività aziendali.

Nel terzo e ultimo capitolo, viene esaminata l'analisi delle caratteristiche del controllo di gestione nelle imprese che operano su commessa, le principali categorie di classificazione e il ciclo produttivo, le metodologie utilizzate per ripartire i costi sulla singola commessa, i vari

preventivi di commessa predisposti, cioè preventivo d'offerta, preventivo esecutivo e preventivo aggiornato, e infine l'analisi di eventuali scostamenti e la delimitazione del budget economico.

---

## CAPITOLO 1

### SISTEMA DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

---

#### 1.1. IL SISTEMA DI PIANIFICAZIONE, PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO

Nelle realtà aziendali, la direzione si serve del processo di pianificazione, programmazione e controllo per poter assumere decisioni più vantaggiose e per consentire un controllo dell'aspetto economico, patrimoniale e finanziario.

Al sistema di pianificazione compete la definizione degli obiettivi che l'organizzazione è tenuta a raggiungere prendendo in considerazione un orizzonte temporale lungo (dai tre ai cinque anni). Allo stesso tempo, identifica le aspettative degli stakeholders di riferimento e adotta una strategia idonea, in modo da assicurarne il perseguimento degli obiettivi. (Marchi, Marasca, Chiucchi, 2018; p.4) La scelta della strategia è un momento fondamentale; in particolare, si esplica tramite l'identificazione di possibili alternative di mercato per l'azienda in modo da attrarre un numero sempre maggiore di clienti.

La fase di pianificazione è molto probabilmente quella più delicata e difficile poiché porta l'imprenditore ad immaginare scenari futuri per la propria azienda. Ovviamente questi scenari devono essere frutto di accurate valutazioni e ricerche di mercato.

La programmazione, invece, considera un lasso di tempo breve (massimo un anno) ed è quel processo attraverso il quale vengono individuati gli obiettivi di breve periodo e le attività, i mezzi, le possibilità e le risorse che rendono possibile il raggiungimento degli obiettivi definiti in sede di pianificazione.

Ha inizio con l'analisi del contesto interno ed esterno di riferimento in cui l'azienda si trova ad operare e competere. Un'analisi volta a evidenziare i punti di forza e i punti di debolezza oltre alle minacce e opportunità.

La definizione dei programmi consente di trasformare le strategie definite dall'azienda in una serie di attività all'interno dell'organizzazione volte al raggiungimento degli obiettivi assegnati a ciascuna unità aziendale. I programmi possono essere incentrati su una specifica area funzionale, riguardare più aree o riferirsi all'azienda nel suo complesso, ma si presuppone che essi siano in linea con quanto definito nella pianificazione strategica.

Alla base, quindi, deve sussistere una forma di coordinamento tra la pianificazione strategica e la programmazione e una coerenza tra gli obiettivi definiti nel lungo e nel breve periodo, in quanto i primi sono funzionali al conseguimento dei secondi.

A questa funzione, si accosta un processo di controllo e di verifica del grado di coerenza degli obiettivi.

Il controllo non è un'attività finalizzata a se stessa, anzi, costituisce un'attività complementare e prende avvio in fase di definizione degli obiettivi di breve periodo, quando è chiamato a verificare la loro coerenza con quelli di lungo periodo, per poi svilupparsi durante l'azione e al termine dell'osservazione. In quest'ultima fase, eventuali scostamenti tra gli obiettivi definiti in fase di programmazione e i risultati conseguiti sono oggetto di discussione ed interpretazione, finalizzata all'individuazione delle azioni correttive necessarie per ripristinare il livello ottimale e stimolare un effetto di apprendimento per il futuro.

Come vedremo successivamente, il sistema di controllo si differenzia in funzione del sistema produttivo: produzione su commessa e lavorazioni in serie.

Il modello di sistema di programmazione e controllo si articola in due dimensioni fondamentali (Marchi, Chiucchi, Marasca, 2018, p17): dimensione statica e dimensione dinamica. La prima, a sua volta, si compone della struttura organizzativa del controllo e della struttura informativo-contabile. La seconda, invece, si riferisce al processo di controllo.

La struttura organizzativa del controllo fa riferimento all'insieme delle responsabilità economiche e al modo in cui le stesse sono distribuite all'interno dell'organizzazione.

La struttura informativo-contabile rappresenta l'insieme degli strumenti di controllo attraverso i quali il sistema di programmazione e controllo raccoglie, elabora, e distribuisce informazioni.

Il processo di controllo identifica l'insieme delle attività da porre in essere per garantire il funzionamento del sistema di programmazione e controllo. Si può quindi riassumere come l'insieme dei meccanismi che hanno la finalità di fornire informazioni utili ai manager per l'assunzione di decisioni coerenti con gli obiettivi aziendali.

Nel corso del tempo, la letteratura ha suggerito molteplici interpretazioni del ruolo e delle finalità del sistema di programmazione e controllo.

Tra i vari contributi, l'opera di Robert Anthony risulta centrale per cogliere gli aspetti principali del modello ma anche e soprattutto per porre in evidenza l'evoluzione dello stesso nel tempo.

## **1.2. EVOLUZIONE STORICA DEL CONTROLLO DI GESTIONE: DAL MODELLO DI ROBERT ANTHONY AL SISTEMA ATTUALE DI PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO**

---

Il merito di aver riconosciuto il sistema di programmazione e controllo è assegnato a Robert Anthony.

Egli definisce il sistema di programmazione e controllo come “uno dei molteplici sottoinsiemi aziendali che, in quanto tali, sono frutto di elementi e componenti diversi che operano però in maniera unitaria”. (Anthony, 1967; p.13 ss.)

Anthony suggerisce un’articolazione del sistema di controllo in tre grandi classificazioni ad ognuna delle quali vengono riconosciuti ruoli e finalità differenti:

- Pianificazione strategica
- Controllo direzionale
- Controllo esecutivo

La pianificazione strategica viene effettuata dall’alta direzione (top management) con la finalità di determinare gli obiettivi di lungo periodo, le risorse necessarie per il loro raggiungimento e le modalità di acquisizione delle stesse. Attraverso tali attività dunque, l’azienda sceglie la propria strategia e formula i piani d’azione con cui dare attuazione concreta alla strategia suddetta.

La seconda ripartizione a cui Robert Anthony fa riferimento è quella del controllo direzionale il quale, viene realizzato dai responsabili di funzione attraverso strumenti quali la contabilità dei costi, la contabilità analitica, il budget e la tecnica di analisi degli scostamenti, con lo scopo di assicurare l’efficacia e l’efficienza nell’acquisizione e nell’utilizzo delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi d’impresa definiti in sede di pianificazione strategica.

In ultima analisi, egli definisce il sistema di controllo come “coordinato e integrato” (Anthony, 1965; p.3), poiché le informazioni, pur descrivendo aspetti diversi, devono essere coordinate e integrate.

La terza ed ultima ripartizione individuata dal modello in esame è quella denominata controllo esecutivo che descrive il processo di svolgimento dei compiti prestati dal personale esecutivo. (Anthony, 1965; p.7) Dalla definizione emerge l’evidente distinzione tra le due forme di

controllo in termini di caratteri e natura. Il livello di specificazione dei compiti in quest'ultima ripartizione risulta essere difatti molto più elevato rispetto alla fase precedente.

La suddivisione scaturisce dall'esigenza di mantenere distinte le attività aventi scopi e modalità di svolgimento differenti tra loro.

I punti di forza su cui fa leva il modello oggetto di analisi è il pragmatismo in quanto la distinzione dei controlli ricalca il processo di governo attuato dai manager, e l'adattabilità che permette una facilitazione di traduzione in norme operative e procedure impiegabili in strutture gerarchiche.

Negli anni '70, il modello di Robert Anthony inizia a riscontrare dei limiti che sono riconducibili ai mutamenti che il mercato attraversa in quegli anni. La clientela diventa sempre più esigente e meno disponibile ad accettare soluzioni standardizzate che caratterizzano il modello di Anthony.

Tra i limiti principali ricorre la rigidità della separazione gerarchica tra livelli, la strumentalità del controllo direzionale rispetto alla pianificazione strategica e l'eccessiva focalizzazione su informazioni monetarie e interne, (la cosiddetta "scatola nera", che rende noti gli input e gli output ma non i rapporti di causa-effetto), ed infine lo scarso focus sugli aspetti comportamentali.

Tali fattori hanno condotto, nel tempo, all'affermazione di nuovi modelli ispirati ad approcci innovativi di sistemi di programmazione e controllo.

Ad oggi, il sistema di programmazione e controllo viene definito come un insieme di regole e principi finalizzati a supportare e ad orientare i processi decisionali aziendali verso il perseguimento degli obiettivi dell'organizzazione, per cui esso diviene uno strumento di governo e guida dell'azienda (Brunetti, 1999). Le finalità principali di tale sistema sono: monitoraggio e supporto dell'attività decisionale, coordinamento, responsabilizzazione, orientamento, funzione motivazionale, apprendimento, diffusione di una cultura meritocratica (Marchi, Chiucchi, Marasca, 2018; p.11)

I sistemi di programmazione e controllo si sostanziano in una serie di procedure e strumenti che forniscono informazioni volte a rendere il processo decisionale più efficace. A preventivo, consentono di valutare i programmi operativi di gestione dal punto di vista economico, finanziario e di valutare la validità e fattibilità. Nel corso della gestione permette tramite il confronto tra i dati previsti e quelli effettivi di verificare l'efficienza delle scelte effettuate e/o di introdurre eventuali azioni correttive. A consuntivo, essi forniscono informazioni utili per



l'azione futura. La finalità di monitoraggio dei risultati diviene strumentale alla realizzazione di un flusso informativo indirizzato alla direzione aziendale per poter assumere decisioni idonee a garantire il perseguimento degli obiettivi di breve e successivamente obiettivi di lungo periodo.

Lo scopo del sistema è quello di coordinare le varie attività di gestione definendo obiettivi e operando controlli; si garantisce in tal modo unitarietà e coordinamento.

Ogni persona viene responsabilizzata al raggiungimento degli obiettivi attraverso l'adozione di leve necessarie in termini di mezzi e risorse.

Il controllo di gestione offre delle occasioni di apprendimento e di stimolo al cambiamento, infine, ma non per importanza, consente di attivare meccanismi di incentivazione finalizzati a premiare coloro che hanno contribuito al perseguimento degli scopi ultimi dell'organizzazione attraverso le proprie decisioni e azioni.

Il sistema di controllo di gestione, in conclusione, rappresenta oggi un'esigenza per le imprese che necessitano di disporre di flussi informativi idonei a consentire l'assunzione di decisioni tempestive ed efficaci al fine di competere in ambienti dinamici e caratterizzati da un elevato livello di competizione. (Marchi, Chiacchi, Marasca, 2018, p.12)

---

## CAPITOLO 2

### IL PROCESSO E LA STRUTTURA TECNICO-INFORMATIVA DEL CONTROLLO NELLE AZIENDE

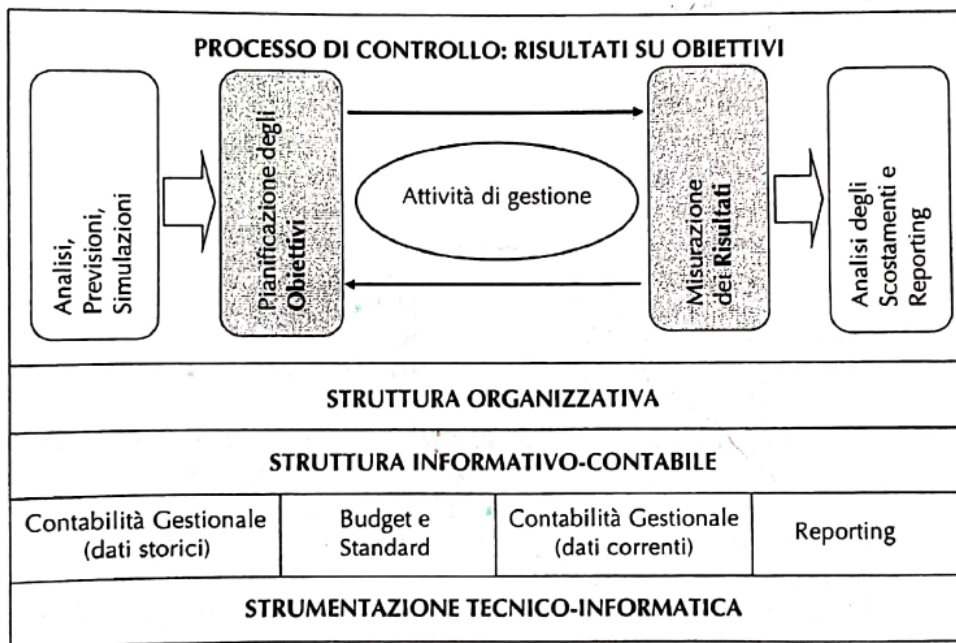
---

#### 2.1. IL PROCESSO DI CONTROLLO

---

Facciamo riferimento al controllo di gestione inteso come il processo che guida il management verso un'organizzazione efficace ed efficiente, assicurando che tutte le risorse necessarie vengano acquisite ed utilizzate per il raggiungimento degli obiettivi di fondo. Lo stesso controllo di gestione può essere articolato secondo due elementi fondamentali (si veda figura 2.1): gli elementi di processo (meccanismi operativi e stile di controllo) e gli elementi strutturali (dimensione organizzativa e tecnico-informativa).

**Figura 2.1** -gli elementi strutturali e di processo del controllo di gestione.



**Fonte** – L.Marchi, S.Marasca, M.S. Chiacchi, Controllo di gestione, 2018, p.30

Il processo di controllo si sviluppa a partire da un'analisi, previsione e simulazione degli scenari, per la formulazione degli obiettivi in termini economici-finanziari e trova concreta attuazione nella misurazione dei risultati gestionali e nell'analisi degli scostamenti tra risultati e obiettivi.

Il controllo gestionale, dal punto di vista organizzativo, usufruisce di strumenti informativi che verranno esaminati nei successivi paragrafi.

Analizzando il processo di controllo vediamo che dal punto di vista tecnico-informativo esso si avvale di meccanismi operativi del feed-back e del feed-forward, mentre per la parte organizzativa si parla di stile di controllo.

Il tipico processo di controllo si basa sul confronto tra risultati e obiettivi, articolandosi nelle seguenti fasi principali (Marchi, Chiucchi, Marasca, 2018, p.31):

- a) Analisi delle prospettive;
- b) formulazione preliminare di ipotesi-obiettivo;
- c) discussione delle ipotesi-obiettivo e diffusione della conoscenza;
- d) contrattazione degli obiettivi e articolazione/integrazione organizzativa;
- e) articolazione/integrazione informativa, su base organizzativa;
- f) articolazione/integrazione informativa, su base temporale;
- g) formalizzazione degli obiettivi con funzione "motivante" interna;
- h) misurazione dei risultati realizzati nelle operazioni di gestione;
- i) determinazione e analisi degli scostamenti;
- j) definizione e attuazione delle azioni correttive.

## 2.2. I MECCANISMI OPERATIVI DI CONTROLLO

---

Per poter implementare al meglio le diverse fasi si ha il bisogno di un efficace sistema di informazioni. Analizzando la parte relativa agli elementi di processo, come già esposto, viene utilizzato il meccanismo operativo del feedback; esso consiste in un controllo di retroazione che si basa sulla misurazione dei risultati alla fine di ogni periodo di riferimento, sul confronto con obiettivi e sull'individuazione di scostamenti da modificare con opportune azioni correttive.

Il feed-forward, al contrario, si basa sulla misurazione di risultati intermedi; l'essenza di questo meccanismo è la previsione della direzione di marcia e la gestione della probabilità di raggiungere l'obiettivo, in tal modo è possibile portare alla luce gli scostamenti prima che questi si realizzino.

Passando da una logica feed-back ad una logica feed-forward sono necessarie delle considerazioni in merito alla conoscenza, da parte degli utenti, di relazioni matematico-statistiche al fine di agevolare una corretta interpretazione; in secondo luogo, deve essere garantita l'attendibilità dei dati che alimentano il modello predittivo ed infine dovrebbe prima essere effettuata un'attenta valutazione dell'utilità del modello in termini di supporto decisionale.

Le azioni correttive vengono effettuate sul sistema operativo, attraverso meccanismi di premi/punizioni, per rendere più efficace lo svolgimento delle operazioni, andando ad agire direttamente sulla ridefinizione degli obiettivi e sull'adeguamento delle risorse, e infine sul sistema di consuntivazione, ovvero sulla verifica dell'attendibilità dei dati e sullo sviluppo del sistema contabile.

Lo stile di controllo è inteso come la capacità del management di guidare il sistema verso gli obiettivi aziendali, cercando di allineare le esigenze degli individui a quelle generali dell'azienda attraverso adeguati sistemi di incentivazione-motivazione. (Amigoni, 1979, p. 80)

Per quanto riguarda gli elementi strutturali individuiamo la dimensione organizzativa e quella informativa-contabile, strettamente interconnesse tra loro. È attraverso queste dimensioni che si realizza il processo di controllo, insieme delle attività volte al perseguimento degli obiettivi economici aziendali.

### **2.3. LA STRUTTURA ORGANIZZATIVA E INFORMATIVA-CONTABILE DEL CONTROLLO**

---

La dimensione organizzativa rappresenta un insieme di elementi quali il sistema dei ruoli, dei compiti attribuiti alle persone o agli organi predisposti allo svolgimento delle attività aziendali; delle linee di autorità e delle altre relazioni formalizzate; dei centri di responsabilità, definiti al fine di indirizzare i comportamenti delle risorse umane verso gli obiettivi specificamente attribuiti.

Nella definizione della struttura organizzativa del controllo occorre prendere in esame sia gli aspetti collegati alla profondità del controllo, che si attua ai vari livelli della struttura, sia la coerenza che si ha tra gli obiettivi assegnati e le leve economiche a disposizione dei vari responsabili. (Corsi, 2003, p. 50)

Connessa alla struttura organizzativa troviamo la dimensione informativa contabile che riguarda l'accuratezza e l'efficienza nel reperire e trattare le informazioni. Il fine della struttura informativo-contabile è quello di supportare i manager nel processo decisionale attraverso diversi strumenti di misurazione economica degli obiettivi e dei risultati. Tra i principali strumenti troviamo (Marchi, 2013; pp 1-11):

- le rilevazioni di contabilità generale e analitica che esprimono a consuntivo i risultati delle operazioni di gestione;
- il sistema di budget per la misurazione e definizione degli obiettivi;
- la misurazione e l'analisi degli scostamenti tra i risultati ottenuti e gli obiettivi prefissati, integrati al sistema di reporting;
- l'elaborazione automatica di dati (ICT).

Il sistema operativo del controllo di gestione può essere attivato attraverso l'utilizzo di un ampio paniere di strumenti, non tutti utilizzabili in ogni contesto aziendale. Alcuni di questi strumenti possono essere adattati e modellati di volta in volta in base alle specifiche esigenze e al grado di complessità operativa delle singole realtà aziendali; altri non risultano convenientemente applicabili in determinati contesti organizzativi, perché troppo onerosi in rapporto al beneficio ottenibile. Gli strumenti contabili possono di fatto essere ricondotti a cinque macrocategorie: la contabilità generale e la contabilità analitica, l'analisi di bilancio, il budget, la definizione degli scostamenti, la formulazione dei report. (Marchi, 2013; p. 69 ss.)

La contabilità generale nasce dal sistema informativo dell'azienda e ha lo scopo di rilevare e comunicare i dati quantitativi riguardanti l'azienda. Al fine della redazione del bilancio di esercizio si elaborano i dati che si possono esprimere in termini monetari ed economici, e si rilevano tutti i fatti amministrativi che comportano un'entrata o un'uscita finanziaria.

La contabilità analitica o "contabilità di costi" ha per oggetto operazioni di gestione interna, nel solo aspetto economico, e ha destinazione prevalentemente interna. Gli obiettivi fondamentali sono quelli di misurare e analizzare i costi ed i ricavi per giungere ad una valutazione analitica dei risultati economici della gestione. È uno strumento della struttura informativa contabile, tramite il quale raccogliamo le informazioni di tipo quantitativo monetario a supporto del controllo di gestione.

Con la contabilità analitica possono essere effettuate elaborazioni spaziali e temporali dei dati, sia interni che esterni, anche attraverso l'individuazione di risultati parziali o per aree gestionali, operando aggregazioni per settore di attività, per aree di affari, per prodotti/servizi e per clienti. I dati vengono rilevati quando creano conseguenze economiche e vengono classificati attraverso criteri di rilevazione per destinazione. Per tutte queste caratteristiche i dati generati dalla contabilità analitica sono tempestivi e quindi meno accurati rispetto a quelli della contabilità generale.

Il sistema di scritture che ne deriva assume i caratteri di un sistema unico e indiviso oppure di un sistema duplice contabile od ancora di un sistema integrato gestionale.

In quest'ultima casistica la rilevazione avviene osservando analiticamente all'origine le operazioni di gestione prendendo in considerazione il dato analitico di costo della singola materia o del singolo servizio. La rilevazione analitica esprime i dati di dettaglio a livello fisico tecnico ma anche la loro sintesi monetaria e si estende dal livello economico reddituale a livello finanziario.

Il budget, considerato come strumento alla base della struttura tecnico-informativa del controllo, svolge un ruolo essenziale di pianificazione, motivazione ed integrazione degli obiettivi, prima; di verifica sul raggiungimento degli obiettivi stessi in un secondo momento. Sull'integrazione degli obiettivi è coinvolta sia la dimensione organizzativa, nel riferimento alle varie funzioni aziendali, sia la dimensione informativa, nel riferimento agli intervalli temporali e dalle unità di misura dei valori di budget.

Più in generale, il budget può essere visto come la sintesi di un articolato processo di contrattazione degli obiettivi e di integrazione degli stessi in termini quantitativo-monetari:

volumi di vendita, margini operativi, indici di rotazione, costi commerciali, costi standard di produzione, e così via.

È considerato come il risultato ultimo di un articolato processo decisionale, di coordinamento, motivazione e comunicazione che coinvolge le diverse unità organizzative, in misura più o meno profonda, in funzione del sistema dei “centri di responsabilità” e delle “stile di controllo”.

Con l'analisi degli scostamenti si elaborano tutte le informazioni consuntive ricavate dagli strumenti di rilevazione e, successivamente, si confrontano con i dati preventivi e standard. Attraverso gli scostamenti si mira a comprendere le cause che li hanno determinati e, di conseguenza, ad attuare le azioni correttive per migliorare l'operatività dell'impresa.

Infine, l'attività di programmazione controllo prevede la realizzazione di uno strumento che permette di raccogliere in un documento, definito report, le informazioni che derivano dall'attività di analisi dei dati, al fine di fornire alla Direzione uno strumento necessario che permetta di compiere tutte le possibili valutazioni del caso. È un documento redatto periodicamente, in funzione delle necessità di controllo da parte del management, lo scopo è quello di verificare gli scostamenti tra quanto previsto nel budget e quanto effettivamente realizzato nel periodo in osservazione. Nel caso in cui si presenti uno scostamento, sia esso positivo o negativo, dovrà essere analizzato per capirne le cause ed attuare, nel caso, le opportune azioni correttive. Nell'attività di reporting è necessario ricordare e tenere in considerazione che i destinatari sono i responsabili dell'andamento aziendale, quindi, è indispensabile che le informazioni vengano recepite in modo chiaro e corretto.

Gli strumenti sopra descritti rappresentano, perciò, il mezzo necessario per perseguire tutte le fasi di implementazione del controllo di gestione in azienda, quali la programmazione, l'attuazione, l'analisi, il controllo.

Nella prima fase si utilizzeranno strumenti di programmazione come il budget; successivamente la direzione cercherà di implementare le azioni necessarie per il raggiungimento degli obiettivi prefissati, e rilevare, grazie a strumenti come la contabilità generale, analitica e report, le cause degli scostamenti, valutando le migliori azioni correttive da intraprendere.

## 2.4. IL BUDGET

---

Il budget, come già detto, è uno strumento di supporto delle funzioni manageriali di programmazione e controllo avente lo scopo di tradurre in valutazioni di carattere economico-finanziarie gli obiettivi prefissati nell'attività di pianificazione.

Affinché lo stesso possa assolvere alle sue finalità e soprattutto possa rappresentare una congiunzione tra la pianificazione strategica e la programmazione è necessario che recepisca velocemente i cambiamenti delle linee strategiche.

Saita definisce il budget come “il documento e, al tempo stesso, il processo attraverso il quale vengono esplicitate le politiche aziendali, infatti, rappresentano le azioni che il management intende porre in atto all'interno delle proprie aree di responsabilità” (Saita, 1990; p.18).

La definizione offre la possibilità di evidenziare alcune caratteristiche principali:

- articolazione per periodi di tempo infrannuali e per centri di responsabilità: il budget viene articolato in centri di responsabilità assegnando, a ciascun responsabile, uno o più obiettivi e al tempo stesso le risorse da impiegare. L'articolazione in periodi di tempo infrannuali è utile per far fronte a elementi di variabilità ed incertezza e in secondo luogo per avere un costante monitoraggio della direzione dell'azienda.
- Flessibilità: si interpreta la flessibilità come la capacità del budget di adattarsi ai mutamenti interni ed esterni all'azienda.

Il budget è uno strumento adottato all'interno delle organizzazioni per diverse funzioni quali la programmazione, il controllo in quanto, il documento permette di accertare il grado di raggiungimento degli obiettivi e di intervenire nel caso in cui si presenti scostamenti tra i risultati a consuntivo e quelli a budget. Esso permette di guidare e valutare l'azione dei manager, oltre a favorire un maggior coordinamento tra i vari centri di responsabilità. Esso contribuisce ad un effetto di apprendimento e formazione dei responsabili.

Predisporre un budget significa elaborare un documento che rappresenti uno strumento di guida per conoscere in qualsiasi momento “dove si è”, rispetto a “dove ci si sarebbe dovuti trovare” e a “dove dovremmo andare”.

Il processo di budgeting si articola in diverse fasi e fa leva sullo stile di controllo adottato dall'azienda e le condizioni ambientali, organizzative e competitive; se queste condizioni durante lo svolgimento del periodo di budget subiscono delle modificazioni, generalmente, è



necessario apportare a tale strumento le opportune correzioni per tener in costante considerazione le mutate condizioni operative.

La modalità di predisposizione del budget costituisce la prima fase e segue lo schema bottom up, in quanto ogni responsabile è tenuto a partecipare alla redazione del documento, ciascuno per la parte di propria competenza, e presentarlo in ultima istanza all'alta direzione affinché questa lo approvi.

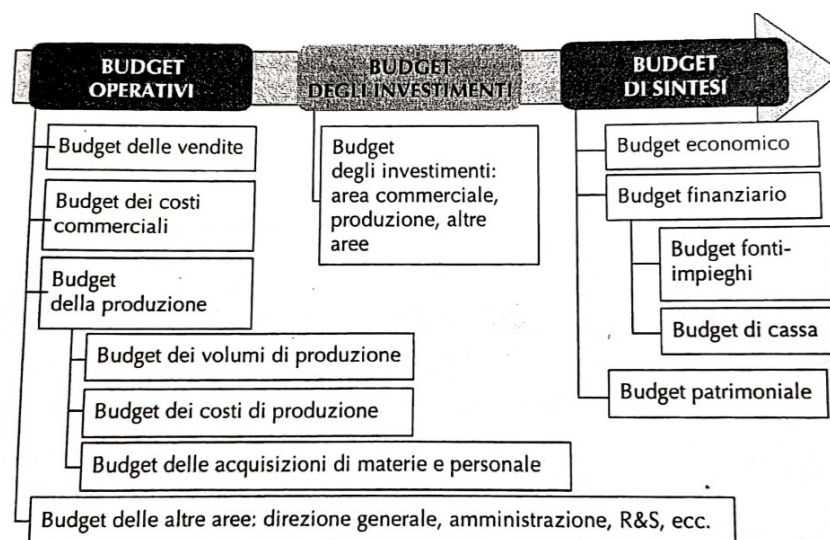
Completata la fase di predisposizione si procede con la preparazione del budget che a sua volta si articola in tre diverse tipologie: budget operativi, budget degli investimenti e budget di sintesi.

La fase di negoziazione si sostanzia principalmente nella ricerca della congruenza, interna ed esterna, degli obiettivi; nella verifica dell'adeguatezza del rapporto tra obiettivi e risorse oltre che della fattibilità finanziaria delle proposte.

I risultati della negoziazione potranno condurre ad una revisione dei programmi elaborati dai vari responsabili oppure ad una rimodulazione degli obiettivi generali d'azienda.

Ultima fase del processo di budgeting si concretizza nella verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali e nell'attivazione di sistemi di premi e di sanzioni che mirino a gratificare o meno i responsabili che abbiano operato coerentemente con i target definiti in fase di programmazione. (Marchi, Chiucchi, Marasca, 2018, p.268 ss.)

**Figura 2.2 - Costruzione del budget**



**Fonte** - Marchi L., Marasca S., Chiucchi, M.S., *Controllo di gestione*, Giappichelli editore; P.256

La dimensione operativa del budget rappresenta il momento iniziale della predisposizione del budget poiché fa riferimento alla gestione caratteristica corrente dell'azienda.

Il budget operativo si forma con la redazione del budget delle vendite che richiede un grado di analisi elevato in merito alle risorse informative, in possesso all'azienda, circa le variabili esterne quali l'andamento di mercato, le strategie adottate dai concorrenti, i rapporti con i fornitori, e in particolare sulle caratteristiche socioeconomiche dei consumatori. Tuttavia, l'azienda tiene in considerazione anche le variabili interne, tra le quali si riscontra l'andamento passato delle vendite.

Importanza fondamentale assume, oltre all'espressiva identificazione dei valori di vendita, anche l'identificazione dei quantitativi di vendita, che rappresentano il momento preliminare per la determinazione, successiva, dei quantitativi da produrre.

Ad esso è strettamente collegato il budget dei costi commerciali con il quale si procede alla definizione degli obiettivi, dei programmi d'azione, delle risorse necessarie e delle politiche commerciali idonee a dare attuazione ai piani di vendita previsti nel precedente budget delle vendite.

Un ulteriore budget che è volto a sintetizzare la gestione caratteristica è il budget della produzione costituito a sua volta dal budget dei volumi di produzione, dal budget dei costi di produzione e dal budget delle acquisizioni di materie e personale.

Il budget dei volumi di produzione viene realizzato per far fronte alle previsioni di vendita che hanno effetto immediato, insieme ad altri fattori, sul livello delle scorte.

Il budget dei costi di produzione sintetizza i costi delle risorse da impiegare per la realizzazione del volume di produzione programmato attraverso la distinzione tra i costi diretti e indiretti di produzione e i costi standard.

Per descrivere le acquisizioni di fattori della produzione e delle unità di risorse umane impiegati nell'attività produttiva si adotta il budget degli approvvigionamenti, il quale evidenzia le quantità di fattori della produzione necessarie per la produzione programmata e, il budget del personale, il quale fa richiamo alle unità di risorse umane da acquisire e i relativi costi da sostenere per realizzare lo stesso volume di produzione programmato.

Il budget degli investimenti si accosta ai budget operativi e ha le funzioni principali di analizzare e quantificare le azioni necessarie per adeguare la capacità produttiva aziendale; in esso trovano spazio le scelte di investimenti operate dall'azienda per l'anno di budget.

Tuttavia, tiene in considerazione anche gli anni successivi all'anno preso in riferimento in relazione alla natura dei fattori della produzione e l'elevata quantità di risorse finanziarie.

Tale budget deve essere considerato come sintesi delle decisioni operative assunte nell'ambito delle singole unità organizzative aziendali, ma anche delle decisioni di investimento assunte a livello strategico ed esplicitate nel piano degli investimenti aziendali. L'acquisizione di fattori a fecondità ripetuta comporta un esborso di risorse che può avere un impatto significativo sulle dinamiche finanziarie e monetarie dell'azienda. In questa prospettiva, quindi, le decisioni di investimento si riverseranno anche sul budget finanziario.

Il budget finanziario rientra nella categoria dei budget di sintesi e permette l'analisi della fattibilità dei programmi operativi sotto il profilo finanziario ed è fondamentale per due motivi. Da un lato consente, attraverso il budget delle fonti e degli impieghi, di accertare la disponibilità di risorse finanziarie sufficienti a dare copertura agli impieghi per l'anno di budget. Dall'altro lato mira a programmare, attraverso il budget di cassa, l'entità monetaria prevista per l'anno in questione, segnalando possibili distorsioni che potrebbero pregiudicare la capacità dell'azienda di far fronte alle uscite previste.

Il budget economico è al contrario lo strumento di programmazione nel quale vengono sintetizzati gli aspetti economici della gestione, detto in altri termini l'andamento dei costi e ricavi.

Il budget economico può essere redatto seguendo la struttura civilistica o seguendo le specifiche finalità conoscitive che si intende perseguire.

Tra le varie configurazioni del budget economico ricorre quella del margine di contribuzione nel quale si mira a mettere in evidenza la marginalità aziendale attesa per l'anno di budget e consente di apprezzare la parte dei ricavi aziendali programmati che, una volta coperti tutti i costi variabili, potrà essere destinata alla copertura dei costi fissi aziendali.

Un'ulteriore configurazione è quella che classifica i costi aziendali in base al criterio di destinazione, ovvero in base alle aree aziendali consentendo di accertare se il conseguimento di un dato livello di redditività attesa sia legato all'incidenza sui ricavi dei costi dell'area industriale, dell'area commerciale o dell'area amministrativa.

Un'ulteriore configurazione di budget economico è quella a valore aggiunto in cui viene data luce a diverse grandezze intermedie.

Il budget patrimoniale è l'ultimo budget appartenente alla categoria dei budget di sintesi e segna la conclusione del processo di budgeting.

Esso rappresenta la sintesi finale delle operazioni di gestione previste che determinano una composizione quali-quantitativa dell'attivo e del passivo alla fine del periodo. Può essere considerato uno degli strumenti di maggiore rilevanza nell'ambito della pianificazione finanziaria perché contribuisce a determinare una quantificazione prospettica della gestione, comparabilmente alla sua fattibilità finanziaria.

Si perviene sommando o sottraendo ai valori accolti nello stato patrimoniale iniziale, i valori accolti nel budget delle fonti e degli impieghi.

## **2.5. ANALISI DEGLI SCOSTAMENTI**

---

L'analisi degli scostamenti rappresenta la fase conclusiva del sistema del controllo di gestione e si realizza tramite il confronto tra valori preventivi e valori consuntivi.

La gestione efficace prevede un costante monitoraggio delle performance secondo un meccanismo di feed-back che consente di evidenziare gli scostamenti tra obiettivi attesi e risultati conseguiti. L'individuazione di differenze è accompagnata dall'interpretazione delle cause scatenanti.

L'analisi ha lo scopo di comprendere l'andamento della gestione e capire le cause che hanno scaturito tali differenze per poi correggere la gestione e gli obiettivi; e infine attribuire le responsabilità, con erogazione di premi o punizioni, per motivare ed incentivare maggiormente il personale dell'azienda. (Marchi, Chiucchi, Marasca, 2018 p.364 ss.)

L'analisi deve essere svolta periodicamente in funzione del ciclo di stagionalità dell'attività aziendale e può seguire un approccio strategico o un approccio operativo.

Il sistema degli scostamenti deve essere effettuato su misura, dovendo contenere non soltanto le variazioni tipiche della produzione ma anche aggregazioni di valori, che rispondono alle variabili critiche di successo aziendale come mix di prodotto, area geografica, cliente-prodotto e componenti.

Il processo di elaborazione dell'analisi segue diverse fasi:

1. Evidenziazione dello scostamento globale e analisi degli scostamenti elementari;

2. Individuazione delle cause degli scostamenti elementari;
3. Interpretazione delle cause analitiche e definizione di eventuali azioni correttive o eventuale attesa dei risultati del periodo successivo;
4. Attuazione della gestione corrente nel periodo successivo con le eventuali azioni correttive decise.

L'analisi degli scostamenti può essere differenziata in analisi degli scostamenti dei costi industriali variabili e analisi degli scostamenti dei ricavi.

Gli scostamenti di costi vengono calcolati contrapponendo i costi programmati a budget con quelli sostenuti a consuntivo. Tale analisi riguarda sia i costi diretti variabili che quelli indiretti. Lo scostamento globale dei costi può scomporsi in scostamenti elementari di volume, efficienza e prezzo.

Uno scostamento di volume indica una variazione di costo da imputare alla variazione delle quantità prodotte e tale gap permette di comprendere a sua volta gli scostamenti di prezzo ed efficienza.

Lo scostamento di efficienza si manifesta quando per la produzione di una unità di prodotto si rendono necessarie più risorse, con il volume di produzione effettivo e il prezzo a budget. Un gap positivo può essere individuato grazie alla maggiore efficienza del centro di produzione, miglioramenti del processo produttivo e acquisto di materie prime qualitativamente superiori. Al contrario, un gap negativo è segnato da una possibile indicazione errata dei valori, obsolescenza degli impianti e inefficienza del personale nell'utilizzo della materia prima.

Lo scostamento di prezzo ha luogo quando, a consuntivo, la variabile del prezzo di acquisto delle materie prime si discosta da quello a budget.

Gli scostamenti dei ricavi vengono, invece, calcolati contrapponendo i ricavi a consuntivo a quelli programmati a budget. In caso di una variazione positiva, si ha uno scostamento negativo, poiché i ricavi risultano inferiori a quelli programmati.

Importante per l'analisi è individuare se l'azienda è mono-prodotto o pluri-prodotto, in quanto quest'ultima categoria comporta la suddivisione in tre variabili elementari quali: il volume, il cui gap è causato dal mancato rispetto della quantità di vendita programmate; la componente di mix, dove la vendita dei prodotti in proporzioni diverse da quelle programmate è la causa principale dello scostamento; infine, la variabile di prezzo, la cui variazione è causata dall'acquisto o dalla vendita di prodotti a prezzi diversi rispetto a quelli programmati.

---

## CAPITOLO 3

### IL CONTROLLO DI GESTIONE NELLE AZIENDE CHE PRODUCONO SU COMMESSA

---

#### 3.1. LA PRODUZIONE SU COMMESSA

---

Con il termine “commessa” si individua un insieme di operazioni finalizzate a raggiungere uno specifico risultato avente caratteristiche di unicità e di originalità nel soddisfare il bisogno del cliente. Si individuano così produzioni di beni o servizi nelle quali il processo produttivo si realizza su richiesta del cliente. Si tratta quindi di una attività non ripetitiva e in quanto tale soggetta ad elevato grado di incertezza.

L’aspetto su cui la commessa si fonda è la definizione nel dettaglio degli elementi caratterizzanti la stessa da parte del cliente e non dall’azienda produttrice. Quali sono gli elementi? Le caratteristiche, i tempi di esecuzione, i costi e in aggiunta, il prezzo della commessa viene stabilito in via preliminare, ovvero prima che la lavorazione abbia inizio. (Marchi, Marasca, Chiucchi, 2018, p.216)

La figura del cliente (committente) diventa, dunque, parte attiva del processo gestionale poiché esso svolge un ruolo fondamentale fin dall’inizio definendo le specifiche del prodotto e, pertanto, l’azienda che produce su commessa trova il suo punto di forza nel suo orientamento ai bisogni del “cliente” e nella sua adattabilità a soddisfare le esigenze dello stesso.

Per quanto concerne le tempistiche di esecuzione e consegna, esse sono stabilite nella fase che precede la lavorazione consentendo all’azienda produttrice di stimare, con precisione, la quantità e la qualità dei fattori produttivi necessari e di conseguenza determinare in anticipo il costo complessivo sulla base del quale viene poi contrattato il prezzo finale.

La “produzione su commessa” è stata trattata fino ad ora in termini generali. Per essere più precisi, bisogna distinguere diverse gradazioni nella produzione su commessa: (Angelo, 1993; pp. 145-147)

- la prima tipologia riguarda le componenti base che sono fabbricate in base al fabbisogno o ad una previsione ma si aspetta l’ordine del cliente per definire la versione finale del prodotto.

- la seconda tipologia si riferisce ad un prodotto che viene già progettato, ma solo tramite ordine del cliente si dà avvio all'intero ciclo produttivo. Si tratta in questo caso di prodotti presenti nel catalogo;
- la terza tipologia riguarda un prodotto la cui progettazione e realizzazione avviene in seguito all'accettazione dell'ordine. È questo il caso dei prodotti complessi e di elevato valore, in cui l'ordine del cliente è preceduto da una richiesta d'offerta o da un'assegnazione ad una gara d'appalto ed è proprio lo stesso ordine ad attivare la produzione e le altre funzioni aziendali connesse alla commessa.
- nella quarta ed ultima tipologia esaminata, il prodotto è un prototipo unico ed irripetibile.

Per una migliore gestione della commessa, si usa suddividere la stessa in macro-fasi componendo così il ciclo di vita della commessa. (De Bernardi, Bocchino, 2005; p.814-833)

Per quanto riguarda la prima macro-fase, essa si sostanzia nella richiesta di offerta da parte del committente o nella partecipazione ad una gara di appalto.

Nel caso in cui l'offerta venga accettata, segue una progettazione preliminare di massima ed un preventivo iniziale di commessa in cui vengono definite le caratteristiche tecnico-qualitative dell'opera, i tempi stimati di esecuzione dei lavori ed i costi, facendo un calcolo di convenienza economica in riferimento anche alla totalità delle commesse presenti o prossime nel portafoglio. Di conseguenza, vi è la fase di presentazione dell'offerta, contenente il prezzo di realizzazione dell'opera, e l'eventuale accettazione da parte del cliente.

Una volta che l'offerta viene accettata dal cliente si procede con la redazione di un piano operativo che sia in grado di evidenziare la progettazione esecutiva e la programmazione delle attività. Tale piano identifica una capocommessa, responsabile per il coordinamento delle attività programmate, a cui compete l'assegnazione di specifiche responsabilità alle singole unità organizzative attraverso l'individuazione della sequenza delle fasi e delle attività.

Si procede poi con la fase della realizzazione esecutiva che può confermare quanto definito in fase di progettazione o può comportare una revisione dei lavori a seguito di particolari richieste del cliente. In generale, prende avvio con l'impiego delle risorse prestabilite e procede con il monitoraggio dell'esecuzione dei lavori, fino ad arrivare alla realizzazione dell'opera.

Ultima fase del ciclo di vita della commessa si realizza con la consegna al cliente.

Dopo aver realizzato l'opera in questione, si prosegue il relativo collaudo finale, consegnando l'opera al cliente. In aggiunta, si procede con la chiusura amministrativa della commessa stessa.

### **3.1.1. Differenze tra produzione in serie e produzione su commessa**

---

Le aziende che adottano questa modalità produttiva si differenziano sotto diversi punti di vista rispetto alle aziende che producono per il magazzino. (Manca, 2016)

Anzitutto, il ciclo operativo delle aziende che producono per il magazzino prevede il classico schema: approvvigionamento → produzione → vendita.

Al contrario, le aziende che producono su commessa adottano un ciclo operativo impostato sulla sequenza vendita prodotto → acquisto fattori → combinazione fattori. Le fasi di approvvigionamento e di produzione si realizzano solo dopo che la trattativa con il cliente, relativa al prezzo, specifiche e tempi di consegna, sia andata a buon fine.

Il primo elemento distintivo si collega al grado di rischio economico, tanto che le aziende che producono in serie devono affrontare il rischio di mercato, ossia l'eventualità che le quantità programmate di vendita non vengano assorbite dal mercato e a sua volta, ad un conseguimento di ricavi inferiore rispetto a quello programmato e ad una insufficiente copertura dei costi sostenuti per la fase di programmazione e produzione.

Le aziende che producono su commessa sono soggette, invece, al rischio di esercizio in quanto fa capo l'incertezza sui costi da sostenere. Tale rischio si manifesta soprattutto nelle commesse aventi un arco temporale lungo per le quali la programmazione risulta difficile e incerta.

Il terzo fattore di differenziazione riguarda le caratteristiche del prodotto. Il grado di standardizzazione e l'originalità dei prodotti sono i due fattori principali che alimentano la produzione in serie e la produzione su commessa.

La numerosità dei prodotti costituisce un ulteriore fattore di differenziazione in quanto le aziende che producono in serie si caratterizzano, da sempre, per la realizzazione di elevati volumi mentre nella seconda categoria di azienda i volumi di produzione sono, in genere, molto bassi.



Il valore dei prodotti nelle aziende che producono in serie, vista la standardizzazione, è piuttosto modesto a differenza dell'elevato valore del prodotto, contrassegnato dall'originalità e la complessità, nelle aziende che producono su commessa.

In relazione al valore del prodotto si differenzia la modalità di commercializzazione. Infatti, nella produzione in serie, l'utilizzo di strumenti di marketing ha un ruolo fondamentale nella promozione e vendita del prodotto.

Nella produzione su commessa, la relazione che si instaura tra il committente e il produttore è più diretta e personale e volta ad una profonda comprensione e interpretazione delle necessità.

Con riferimento alla modalità di progettazione del prodotto, nelle aziende che producono in serie la progettazione è svolta dall'azienda stessa che la sviluppa, ispirandosi a criteri di razionalità ed efficienza economica. La produzione su commessa, invece, richiede un'attività di progettazione congiunta tra azienda e committente, visto l'obiettivo di realizzare un prodotto conforme alle specifiche richieste dal cliente.

L'ottavo fattore riguarda la durata del ciclo produttivo, generalmente più breve nelle aziende che producono in serie e più lungo nelle aziende che producono su commessa.

In termini di struttura organizzativa, le aziende che producono in serie richiedono una forte specializzazione dei compiti e di conseguenza si favorisce una tradizionale struttura funzionale. Le aziende che producono su commessa, al contrario, adottano una struttura organizzativa definita "a matrice" che si adatta a questa modalità produttiva. Una tale struttura organizzativa prevede la presenza incrociata del responsabile di funzione, che presidia l'efficacia e l'efficienza della singola fase produttiva, e del responsabile di commessa, che monitora l'avanzamento e l'esecuzione della commessa stessa.

Ultimo fattore di differenziazione riguarda l'andamento nel tempo del fabbisogno finanziario, elemento strettamente collegato alle caratteristiche del ciclo operativo. Solitamente la produzione in serie è caratterizzata da un fabbisogno crescente, in un primo momento, in quanto le varie fasi di svolgimento richiedono il sostenimento di costi anticipati, mentre nel secondo stadio il fabbisogno decresce gradualmente grazie ai flussi in entrata legati ai ricavi.

Nelle aziende che producono su commessa, il fabbisogno finanziario assume un andamento altalenante dovuto all'ingresso di ricavi al termine e durante l'esecuzione della stessa. In particolare, l'azienda produttrice può richiedere degli acconti al cliente per far fronte al fabbisogno finanziario.

## 3.2. IL PROCESSO DI CONTROLLO

---

Tutte le attività necessarie per svolgere le fasi di una commessa si avvalgono di risorse proprie dell'azienda. Pertanto, le caratteristiche del processo produttivo su commessa influenzano fortemente l'organizzazione delle risorse aziendali e quindi l'impostazione di un sistema di controllo di gestione che permetta di fornire informazioni attendibili, rilevanti e tempestive, riguardo all'impiego delle risorse, alla valutazione degli stati di avanzamento, al margine di commessa, all'analisi dei dati con i dati di previsione e al fondamentale controllo di tipo feed-forward. In tal senso, il controllo di gestione a livello di commessa rappresenta la fase più importante della gestione di un'azienda che opera su commessa.

Concentrando l'attenzione nella produzione su commessa, il sistema di controllo di gestione presenta delle particolarità che fanno luce sull'oggetto prioritario, costituito dalla singola commessa, e soprattutto, vista l'originalità del prodotto, sul ricorso ad accurati preventivi di costo "ad hoc" redatti sulla base delle caratteristiche e nel quale la distinzione tra i costi diretti e indiretti risulta determinante.

In aggiunta, la lunga durata e la non ripetitività delle commesse rendono necessario un meccanismo di controllo orientato al futuro e, per quanto riguarda l'assegnazione delle responsabilità, essa è relativamente univoca nella produzione in serie, mentre nella produzione su commessa vi è corresponsabilità tra le varie figure organizzative responsabili del coordinamento e della realizzazione della commessa.

La possibilità di conoscere in anticipo i ricavi generati dalla commessa, di progettare in tutti i suoi aspetti fondamentali, di conoscere in maniera preventiva sia la durata della commessa che delle singole fasi di lavorazione e infine di programmare i costi complessivi da sostenere, favoriscono un'applicazione accurata e bene definita del controllo di gestione.

Il processo di controllo delle aziende che producono su commessa prevede generalmente le seguenti fasi (Brusa, 2003, p. 204):

- scomposizione della commessa in blocchi elementari;
- formulazione dei preventivi economici di commessa per ciascuno dei blocchi elementari identificati;
- misurazione dei dati economici consuntivi di commessa, confronto con i preventivi e analisi degli scostamenti;

- definizione di eventuali azioni correttive.

La prima fase ha il fine di scomporre la commessa in sotto-sistemi di dimensioni sempre più piccole, fino ad individuare i work packages, ossia pacchetti di attività dettaglianti e analitici aventi determinate caratteristiche quali la programmazione in termini temporali, la programmazione in termini economici e di risorse umane e tecniche necessarie, oltre ad essere distinguibili l'uno dall'altro e infine collegabile ai centri di responsabilità coinvolti nell'esecuzione.

La scomposizione della commessa in work packages presenta un triplice vantaggio in quanto consente di quantificare e programmare in maniera più attendibile i costi di ciascuna fase, permette di aumentare la confrontabilità tra preventivi e consuntivi che sono più analitici e dettagliati e da ultimo permette di individuare con maggiore chiarezza le unità organizzative responsabili per lo svolgimento di determinate attività.

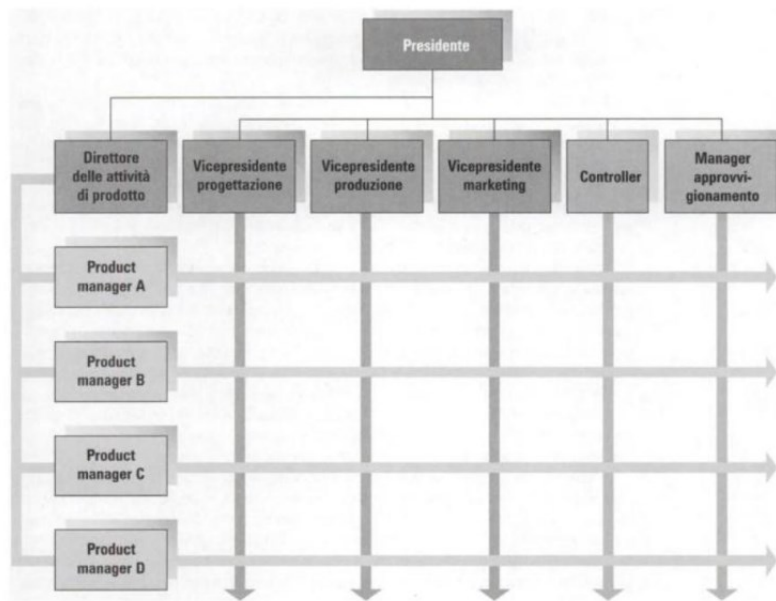
### **3.3. LA STRUTTURA ORGANIZZATIVA DEL CONTROLLO**

---

Le imprese a commessa adottano, nella stragrande maggioranza dei casi, una struttura organizzativa a matrice quando sia l'esperienza tecnica sia l'innovazione di prodotto e il cambiamento sono importanti per raggiungere gli obiettivi organizzativi, ed è la soluzione preferita quando le organizzazioni si trovano a constatare che né la struttura funzionale, né quella divisionale, né quella per aree geografiche, o le loro combinazioni, con meccanismi di collegamento orizzontale, funzioneranno. (Daft, 2004; p.98 ss.)

La matrice è un potente meccanismo di collegamento orizzontale. La caratteristica distintiva dell'organizzazione a matrice è che sia la divisione per prodotti sia la struttura funzionale sono implementate simultaneamente come si evidenzia in figura 3.2.

**Figura 3.3** – struttura organizzativa a matrice



**Fonte:** Daft R., Organizzazione aziendale, D. Boldizzoni, R.C. Nacamulli, Apogeo, 2004; p.99

Tale modello organizzativo è contraddistinto da due livelli organizzativi: il primo è rappresentato dalle funzioni dell'impresa che supportano l'intera operatività aziendale ed hanno carattere permanente (produzione, progettazione, marketing, approvvigionamenti, amministrazione, finanza ecc.); il secondo è rappresentato dai responsabili di commessa (o project manager) i quali sono, invece, incaricati esclusivamente del completamento di una specifica commessa.

Nella dimensione orizzontale della matrice si trovano le risorse impiegate per l'esecuzione di ciascuna commessa, mentre nella dimensione verticale si collocano le risorse disponibili in ciascuna funzione e che vengono ripartite tra le varie commesse.

Tale struttura permette un'equilibrata distribuzione delle risorse ma a sua volta può condurre ad una scarsa chiarezza sulle responsabilità e una conseguente conflittualità relazionale all'interno dell'azienda e in ultimo la corresponsabilizzazione dei responsabili di funzione e dei responsabili sulle stesse performance di costo, tempi e qualità.

### **3.4. LA STRUTTURA INFORMATIVA DEL CONTROLLO**

---

Nei prossimi paragrafi analizzeremo gli strumenti che compongono la struttura informativa del controllo delle aziende che producono su commessa.

Nel dettaglio, si osserveranno le caratteristiche della contabilità analitica che permette di individuare i costi e i ricavi da attribuire a commessa, i contenuti dei preventivi e dei consuntivi di commessa, le modalità con cui viene effettuata l'analisi degli scostamenti e i criteri di preparazione del budget economico.

#### **3.4.1. Contabilità analitica**

---

La rilevazione dei costi nelle imprese che producono su commessa riveste grande importanza sia per ciò che riguarda la gestione, sia per un efficace controllo che interessa le fasi della realizzazione di una commessa.

Nelle aziende che producono su commessa, la contabilità analitica può essere tenuta secondo il metodo del direct costing, che rivela solo i costi direttamente attribuibili alla commessa, oppure secondo la logica del full costing, attribuendo oltre ai costi diretti una quota di costi indiretti. Il direct costing è più indicato per fare il controllo operativo, in quanto misura oggettivamente l'efficienza dei responsabili di reparto o di commessa, il full costing permette di stimare meglio il prezzo di vendita e di influire sul comportamento dei manager.

Tramite la configurazione del direct costing si possono identificare vari tipi di costi diretti e indiretti attribuibili alla commessa.

In particolare, distinguiamo (Marchi, Marasca, Chiucchi, 2018; p. 229):

- Costi di progettazione (stipendi, prestazioni di terzi, materiali vari);
- Costi di produzione (materie dirette, mano d'opera diretta, ammortamenti specifici, lavorazioni esterne, leasing);
- Costi commerciali (stipendi/provvigioni, trasporti, collaudi);
- Altri costi (assicurazioni, diritti di licenza, oneri finanziari, oneri fidejussioni richieste).

La contabilità analitica consente di esaminare anche i ricavi di commessa. A questo proposito, il prezzo della commessa può essere fisso, ossia non modificabile nel corso della stessa, o può variare per tenere in considerazione alcuni eventi sopraggiunti durante l'esecuzione della commessa.

I componenti più tipici per un'azienda che produce su commessa sono: i corrispettivi contrattualmente pattuiti ovvero ricavi concordati nel contratto di commessa; maggiorazioni per revisione prezzi che sono ulteriori corrispettivi rispetto a quelli pattuiti contrattualmente, richiesti dall'azienda al cliente per tenere conto di elementi sopraggiunti durante l'esecuzione della commessa e non prevedibili al momento della stipula del contratto; corrispettivi derivanti da prestazioni aggiuntive rispetto alla lavorazione inizialmente pattuita, reclamati al cliente in seguito ad una richiesta di un ulteriore lavoro con caratteristiche proprie, ma comunque collegato alla commessa in corso; ed infine altri proventi accessori (es. immobilizzazioni acquistate e le materie prime non utilizzate) che possono sorgere alla fine dei lavori e sono tenuti separati dai ricavi legati alla realizzazione della commessa.

Il risultato economico di commessa, adottando l'approccio direct costing viene determinato in questo modo:

$$\text{Ricavi di commessa} - \text{Costi di commessa} = \text{Margine di commessa}$$

Occorre sottolineare che il margine di commessa non corrisponde al margine lordo di contribuzione (ricavi – costi variabili, e non “costi diretti”); piuttosto, il margine di commessa è un margine semi lordo in quanto include anche alcuni costi fissi specifici e contribuisce, insieme al margine di altre commesse, alla copertura dei costi indiretti e al conseguimento di un certo reddito netto aziendale.

I componenti di reddito e il risultato economico di commessa possono essere utilizzati per costruire un conto economico gestionale in forma scalare, utilizzabile sia per la redazione dei preventivi che di consuntivi di commessa. È opportuno sottolineare che, soprattutto per le commesse più complesse, sarebbe utile che i costi diretti venissero riferiti ai work packages in cui è suddivisa la commessa stessa.

### 3.4.2. I preventivi di commessa

---

I documenti necessari al controllo delle aziende che producono su commessa sono i preventivi di costo, dai quali si origina poi un'offerta, su richiesta da parte di uno specifico cliente o in seguito all'aggiudicarsi di una gara di appalto. In riferimento al preventivo dei costi, esso è il documento all'interno del quale si raccolgono tutti i costi programmati per la realizzazione della commessa, la quale è stata precedentemente scomposta in "blocchi" o parti elementari, dette "work packages".

Date le caratteristiche delle diverse fasi di gestione di una commessa si rende necessario, per un controllo efficace, predisporre più di un preventivo. L'esigenza di un controllo sullo stato di avanzamento dei lavori si manifesta in maniera maggiore a seconda dell'estensione della durata del processo produttivo. Normalmente si distinguono tre tipi di preventivi di commessa, differenziati in base al tempo di redazione e al grado di analiticità. (Brusa, 2003)

- Preventivo iniziale d'offerta;
- Preventivo esecutivo;
- Preventivo aggiornato.

La stesura del preventivo iniziale presuppone che sia avvenuto un contatto con il cliente potenziale, durante il quale quest'ultimo ha manifestato le sue specifiche in termini di utilità, tempo e qualità, in modo da permettere all'azienda una previsione sommaria dei costi necessari per la realizzazione dell'opera; si presuppone inoltre l'emissione di un pre-progetto della commessa da parte della direzione tecnica o di qualche altro ente designato che a sua volta viene trasmesso alle funzioni aziendali potenzialmente coinvolte nella realizzazione della commessa le quali formulano un preventivo di massima dei costi di loro competenza.

Le stime, inoltre, dovranno essere il più possibile oggettive; detto in altri termini, i soggetti tenuti ad elaborare le previsioni sui costi sono tenuti a considerare quei vincoli di variabilità ambientale (tasso di cambio, d'inflazione, ecc.) che possono comportare una modificazione, in senso positivo o negativo, nel costo delle risorse da impiegare per la realizzazione della commessa. Si ipotizzi ad esempio, un'impresa italiana che si rivolge per l'acquisto delle materie prime ad un fornitore statunitense, se il cambio euro-dollaro nel futuro subisse una forte riduzione, nel momento in cui il cliente procederà all'acquisto delle materie prime la

transazione avverrà, se non si tiene conto di questo possibile effetto, ad un prezzo superiore rispetto al valore contenuto nel preventivo d'offerta.

Oltre agli elementi sopra citati, la rilevazione dei costi deve temperare il livello di dettaglio delle informazioni fornite, le risorse e i tempi necessari per la sua redazione e, in aggiunta, i soggetti aziendali non devono essere influenzati da eccessivo ottimismo, o all'inverso essere pessimisti. In caso di eccessiva prudenza ed elevato livello di dettaglio, infatti, si tenderà a stimare costi più elevati rispetto a quelli che effettivamente potrebbero essere sostenuti causando o la fissazione di un prezzo troppo elevato che renderà la proposta al cliente scarsamente competitiva oppure la non accettazione della commessa; al contrario, se i valutatori sono spinti da eccessivo ottimismo e da un basso livello di dettaglio si tenderà a stimare costi più bassi di quelli che ragionevolmente potrebbero essere assorbiti per la realizzazione della commessa comportando o l'accettazione della produzione, anche se l'alternativa migliore sarebbe stata quella di rifiutare la lavorazione, oppure la fissazione di un prezzo di vendita che a posteriori si rivelerà inadeguato per la redditività dell'impresa.

Il grado di analisi e di un preventivo di offerta è necessariamente limitato, poiché, nella fase iniziale della vita della commessa, vi è una carenza d'informazioni in quanto l'acquirente, normalmente si rivolge ad una pluralità di imprese per la produzione della stessa scegliendo quella che offrirà le condizioni più vantaggiose.

In conclusione, il fine della redazione del preventivo d'offerta è dare risposta a due ordini di problemi: la determinazione del prezzo di vendita da applicare al cliente e la verifica della convenienza per l'impresa ad accettare o meno la produzione della commessa attraverso la determinazione del risultato economico conseguibile e l'analisi della redditività potenziale della commessa.

Il preventivo esecutivo è redatto dopo l'acquisizione dell'ordine, nel momento in cui il cliente dà seguito al proprio ordine, accettando le condizioni praticate dall'impresa, e prima che ci si appresti ad iniziare la produzione e presenta un grado di analiticità maggiore rispetto al primo preventivo, grazie alla disponibilità di maggiori informazioni, più dettagliate e precise, acquisite tramite gli strumenti contrattuali.

La necessità di predisporre un ulteriore preventivo è avvertita per più motivi: può accadere che tra il momento di predisposizione del preventivo d'offerta e l'inizio della produzione vengano apportate modifiche al progetto originario, concordate tra l'impresa ed il cliente, che



necessitano di essere tenute in considerazione per la possibilità che modifichino i costi originariamente preventivati e soprattutto identificare, dal contratto stipulato con il cliente, l'oggetto della commessa, i materiali da acquisire e le operazioni da eseguire.

Ancora, in questa fase è necessario rappresentare i costi al loro massimo livello di dettaglio, scomponendo la commessa in parti o attività elementari (work packages) con la work breakdown structure.

Ovviamente, non esiste un livello ottimale di scomposizione della lavorazione della commessa, ma ogni impresa deve calibrare il modello ottimale secondo le proprie esigenze. Una suddivisione troppo analitica della commessa, e dunque un livello di dettaglio troppo elevato, può comportare una difficoltà nel controllare la produzione in modo adeguato dovuto all'elevata mole di dati che è necessario predisporre per l'analisi; di contro, una suddivisione ristretta della commessa può rendere più difficile controllare le attività e raggiungere gli obiettivi di efficienza ed efficacia preventivati.

Attraverso la scomposizione, sopra citata, è possibile associare a ogni singola attività le quantità fisiche tradotte in termini economici. Sommando i costi programmati di tutti i work packages si ottiene il preventivo di commessa.

Nel preventivo esecutivo, ai fini di ottenere un controllo ottimale della gestione, si rilevano generalmente solo i costi diretti; in genere, si evita di far ricorso alle metodologie dell'attribuzione dei costi indiretti alla commessa sui quali il responsabile della singola attività non è in grado di esercitare un pieno controllo. Infatti, lo scopo principale che viene attribuito a questo secondo documento è quello di permettere durante lo svolgimento dell'attività produttiva il confronto tra i costi in esso preventivati e quelli che verranno rilevati attraverso la predisposizione del preventivo aggiornato, al fine di indagare, nel caso in cui vengono rilevate delle differenziazioni tra i due valori, le cause e le responsabilità che li hanno determinati.

Questo tipo di preventivo, quindi, può essere considerato come un vero e proprio budget di commessa in quanto costituisce un obiettivo economico da raggiungere nella realizzazione della stessa e rappresenta un termine di paragone per la verifica periodica dei costi di commessa e per i confronti con i consuntivi.

Il preventivo aggiornato è il preventivo che le imprese operanti su commessa predispongono per fini di controllo e rappresenta un aggiornamento del preventivo esecutivo. Tale documento viene redatto durante lo svolgimento della produzione e contiene due categorie di costi (Marchi, Marasca, Chiucchi, 2018; p. 235):

- *Consuntivi*: relativi ai costi di produzione già completata nel momento in cui si redige tale preventivo;
- *Preventivi*: relativi ai costi che si ritiene ancora di dover sostenere per portare a compimento l'intera realizzazione della commessa; tale analisi viene definita previsioni a finire.

La relazione esistente tra i due costi è inversa in quanto al crescere graduale della quota dei costi consuntivi, la quota dei costi preventivi "a finire" diminuisce.

La stima dei costi preventivi a finire risulta sempre più attendibile, visto che la conoscenza relativa allo svolgimento della commessa migliora ad ogni successivo aggiornamento e i costi da stimare sono via via di importo minore.

Le ragioni che sottendono alla redazione di un nuovo preventivo sono molteplici: innanzitutto si tratta dello strumento più adatto ai fini del controllo di gestione in quanto contrapponendo il preventivo aggiornato con quello esecutivo è possibile, attraverso l'analisi degli scostamenti, individuare le cause delle differenziazioni tra i valori contenuti nei due documenti e consente al management di potere intervenire tempestivamente per riportare la gestione ai livelli ottimali.

Vi sono ulteriori motivazioni che spingono alla redazione di un terzo preventivo:

- Errori di valutazione nel preventivo esecutivo;
- Richieste del cliente di apportare modifiche al progetto originario;
- Mutamento nelle condizioni ambientali e/o operative che erano state la base di riferimento per la predisposizione del preventivo esecutivo.

### 3.4.3. Analisi degli scostamenti

---

Lo scostamento relativo all'intera commessa è calcolato nel seguente modo:

$$\Delta \text{ TOTALE} = (\text{COSTO CONSUNTIVO} + \text{COSTI PREVISIONI A FINIRE}) - \text{COSTO PREVENTIVO ESECUTIVO}$$

La rilevazione a consuntivo dei costi e dei ricavi di commessa permette la periodica effettuazione di confronti con i preventivi e rende possibile l'analisi degli scostamenti.

Il meccanismo di controllo delle commesse di tipo feed-forward trova una sua esemplificazione proprio in questo procedimento di confronto che ha lo scopo di fornire informazioni al management sullo svolgimento della commessa, informazioni tali da permettere eventuali interventi correttivi necessari al recupero delle variazioni rilevate. L'analisi degli scostamenti tipicamente è effettuata confrontando un preventivo con un consuntivo durante la vita della commessa. Il confronto, che deve avvenire tra due valori omogenei, cioè riferiti allo stesso stato di avanzamento, può avvenire in date prestabilite o allorché si raggiunge un determinato stato di avanzamento della commessa. Mentre nel secondo caso non dovrebbero esistere problemi di confrontabilità, perché il preventivo di costo dovrebbe coincidere con lo stato di avanzamento prescelto per il controllo; nel caso in cui il confronto avvenga in date prestabilite bisogna rendere il confronto tra preventivo e consuntivo omogeneo. Il confronto tra preventivo e consuntivo può causare il rischio di non percepire in tempo disfunzioni o diseconomie. Per questo motivo le imprese applicano un controllo integrativo al precedente, basato sul confronto tra due preventivi.

L'utilizzo dei preventivi per il controllo economico della commessa consente di effettuare quattro tipologie di confronto (Marchi, Marasca, Chiucchi, 2018; p. 238):

- preventivo iniziale - preventivo esecutivo
- preventivo esecutivo - preventivo aggiornato
- preventivo iniziale - preventivo aggiornato
- preventivo aggiornato t0 - preventivo aggiornato t1

Il confronto tra preventivo iniziale d'offerta e preventivo esecutivo è volto ad evidenziare delle variazioni rispetto ai costi inizialmente previsti. Differenza che deriva da una carenza d'informazioni al momento della preventivazione iniziale o da una negligenza da parte di chi

è addetto a tale previsione. Una correzione in questa fase può essere molto importante ai fini della redditività dell'impresa, nel caso in cui si siano ritenuti economici dei prezzi che, riformulando le previsioni di costo, non lo sarebbero più stati.

Il confronto principale e maggiormente significativo è quello tra preventivo esecutivo e preventivo aggiornato in quanto consente di intervenire, mentre la commessa è in corso e ad intervalli regolari. Tale scostamento può essere suddiviso in due parti grazie alla compresenza nel preventivo aggiornato di due categorie di costi, quelli relativi alla produzione già completata (costi consuntivi) e quelli relativi alla lavorazione che deve essere ancora realizzata (costi preventivi). Attraverso la prima categoria di costo si effettua l'analisi degli scostamenti retrospettiva (o di feed back) e con la seconda si procede alla variazione prospettiva (o di feed forward).

Esso si configura come:

<p style="text-align: center;"><b><i>Costi Diretti Del Preventivo Esecutivo – (Costi Diretti Consuntivo Fino all'Aggiornamento + Costi Diretti Preventivi A Finire)</i></b></p>
---

Nell'analisi retrospettiva si procede al confronto tra i costi consuntivi contenuti nel preventivo aggiornato relativi alla produzione già portata a termine e i costi preventivi contenuti in quello esecutivo.

Se il confronto tra preventivo esecutivo e preventivo aggiornato avviene ad intervalli periodici regolari, nell'analisi degli scostamenti occorre tenere in considerazione lo stato di avanzamento della commessa, inteso come produzione già portata a termine.

L'aggiornamento del preventivo tramite questo approccio è un principio guida del controllo di commessa orientato al futuro.

Questa capacità di anticipare le possibili problematiche future rende il confronto orientato all'azione, in quanto mette il management aziendale nelle condizioni di adottare tempestivamente opportuni interventi correttivi.

Lo scostamento tra preventivo aggiornato e preventivo esecutivo può essere ricondotto a cause di efficienza e prezzo e consente di mettere in evidenza sia gli scostamenti passati sia quelli di cui si prevede la manifestazione.

Lo scostamento tra preventivo iniziale e preventivo aggiornato evidenzia, nel corso della vita della commessa, il livello di realizzazione del risultato economico programmato al momento dell'offerta al committente.

Esso è la somma dei due scostamenti precedenti:

$$(Preventivo\ Iniziale - Preventivo\ Esecutivo) + (Preventivo\ Esecutivo - Preventivo\ Aggiornato)$$

L'analisi degli scostamenti deve essere fatta non solo tenendo conto dei costi di commessa, anche considerando i tempi e la qualità.

Infine, è possibile confrontare due preventivi aggiornati relativi a tempi diversi. Ciò permette di testare non solo la capacità predittiva dell'azienda ma anche l'efficacia delle azioni correttive poste in essere dal management.

Il preventivo aggiornato più recente è la sede in cui verificare se il management sia riuscito o meno a riallineare la gestione agli obiettivi programmati nel preventivo esecutivo.

In chiusura, va sottolineato che le informazioni derivanti dall'analisi degli scostamenti confluiscono nei report direzionali delle aziende che producono su commessa.

### **3.5. Il budget economico a livello aziendale**

---

Nelle aziende che operano su commessa, oltre alla redazione delle varie tipologie di preventivi riferibili alla specifica produzione, è avvertita l'esigenza di predisporre anche un budget relativo all'intera operatività aziendale. I preventivi di commessa rappresentano il fattore di input fondamentale per la "costruzione" del budget aziendale, che è proprio rappresentato dalla sommatoria dei preventivi riferibili alle singole commesse. Il budget redatto dalle imprese che producono su commessa è caratterizzato da un grado di incertezza maggiore rispetto alle imprese con produzioni in serie, in quanto la lavorazione viene avviata su richiesta del cliente e si tratta di prodotti tra loro differenziati oppure da progettare ex novo per adattarsi alle specifiche esigenze espresse dal richiedente, quindi riuscire a prevedere con sufficiente precisione quali saranno i costi e i ricavi, quale sarà l'andamento finanziario o quali saranno eventualmente gli investimenti per dotare l'impresa dei macchinari necessari per la produzione è di difficile se non d'impossibile previsione; al contrario nelle imprese che operano in serie tale procedimento è di più facile elaborazione.

Nella redazione del budget vengono individuate tre diverse categorie di produzioni ordinate in base alla probabilità (dalle più probabili alle meno probabili) di essere realizzate:

- Commesse già acquisite;
- Commesse in corso di trattativa;
- Commesse da procacciare per colmare la capacità produttiva.

Le commesse già acquisite sono caratterizzate dal massimo livello di probabilità in quanto possono essere già in corso di lavorazione. All'interno di questa categoria è possibile effettuare un'ulteriore classificazione tra le commesse che hanno una durata pari o inferiore al periodo preso in riferimento dal budget oppure superiore. Nel caso in cui la commessa sia superiore al periodo di riferimento devono essere calcolati solo costi e ricavi che sono di competenza dell'esercizio di budget.

La seconda categoria riguarda quelle ancora in corso di trattativa e non ancora perfezionate, anche se è stato già elaborato un preventivo d'offerta. In questo caso a ciascuna delle commesse vengono assegnate probabilità di realizzazione, a loro volta suddivise in tre categorie: certe, altamente probabili; probabili; infine, con bassa probabilità di essere prodotte. Importante è stabilire una soglia di probabilità al di sotto della quale la commessa non viene accettata.

Infine, l'ultima categoria si contraddistingue per una bassa probabilità di produzione e da una maggiore difficoltà di previsione, questa categoria raccoglie tutte quelle commesse attualmente non previste ma che potrebbero essere realizzate per colmare la capacità produttiva ancora disponibile relativa al periodo di budget (Nati, 2009).

Il problema principale nella redazione del budget risiede nell'effettuare le stime di alcuni costi diretti in quanto al momento della redazione del budget, essi sono completamente sconosciuti o quasi; questo ovviamente genera incertezza anche nella stima dei ricavi idonei a coprire i costi diretti. L'unico elemento certo è la capacità produttiva da saturare.

Nonostante questo, il budget economico può fornire importanti indicazioni sulla redditività raggiungibile a livello aziendale. Se la redditività aziendale non è considerata soddisfacente, il management aziendale può intervenire sulle trattative in corso cercando di aumentare la redditività attraverso la leva dei prezzi. Le azioni manageriali possono mirare ad aumentare la redditività delle commesse già acquisite e in esecuzione, agendo questa volta sul lato costi, ossia cercando di incrementare l'efficienza delle lavorazioni. Ad intervalli regolari, il risultato economico aziendale deve essere confrontato con i risultati che si stanno ottenendo nel corso dell'anno, per verificare se c'è allineamento o meno tra programmato ed effettivo.

## Conclusioni

---

Il controllo di gestione nelle imprese che operano su commessa si presenta come un articolato processo che utilizza una serie più o meno ampia di strumenti operativi ed è contraddistinto da un grado di difficoltà e di aleatorietà superiore rispetto ad aziende che effettuano lavorazioni in serie. La difficoltà e l'aleatorietà nel sistema di controllo derivano direttamente dalle caratteristiche produttive di questa categoria di aziende. La produzione inizia solamente su richiesta del cliente e riguarda prodotti tra loro anche molto differenziati, in quanto si devono adattare alle specifiche esigenze della clientela. È opportuno, quindi, monitorare ogni fase della lavorazione delle commesse ed intervenire tempestivamente attraverso delle azioni mirate che saranno più efficaci tanto più sarà l'esperienza accumulata sul campo nel corso delle lavorazioni precedente e la professionalità dei soggetti coinvolti.

Lo strumento di controllo che si rileva particolarmente utile nelle imprese che operano su commessa è il preventivo aggiornato in quanto consente, attraverso il confronto con il preventivo esecutivo, di effettuare l'analisi degli scostamenti durante il processo produttivo. Il controllo, invece, che avviene al termine della produzione, non comporta particolari problemi in quanto è caratterizzato dalla presenza esclusivamente di costi consuntivi. Per ciò che concerne il controllo di gestione relativo all'intera operatività aziendale viene redatto il budget; sebbene il budget nelle imprese su commessa sia contraddistinto da un elevato grado di aleatorietà esso si dimostra utile in quanto consente di valutare, attraverso l'analisi degli scostamenti, la capacità dell'intera impresa di raggiungere gli obiettivi preventivamente stabiliti. Ogni impresa adotterà il sistema di controllo che, per le sue caratteristiche intrinseche, le consentirà di ottenere i migliori risultati possibili.

Concludendo, occorre dire che una volta adottato uno schema di sistema di controllo questo deve essere costantemente sottoposto ad analisi in quanto la situazione aziendale attuale non è statica ma si adatta costantemente alle pressioni provenienti sia dall'interno sia dall'esterno e può accadere che lo schema adottato oggi non sia più valido nei mesi successivi in seguito a mutamenti operativi. L'impresa, in sintesi, dovrà costantemente confrontare i punti di forza e di debolezza del proprio sistema di controllo rispetto ad ulteriori modelli operativi.

## Bibliografia.

---

- A.M. Nati; Le grandi commesse e la loro programmazione. Con particolare riferimento alle imprese di impiantistica. Editore Franco Angeli, 2009.
- Amigoni F., Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo, Giuffrè, Milano, 1988.
- Robert Anthony R.N., sistemi di pianificazione e controllo. schema di analisi, Etas libri, Milano 1967.
- Robert Anthony R.N., Welsch G.A., Fundamentals of management accounting, Irwin Homewood, Illinois, 1974.
- Benni M., Coletti c., Le commesse a lungo termine. Contabilizzazione, valutazione e controllo, Etas, Milano, 1992.
- Bocchino U., Controllo di gestione e budget: pianificazione, programmazione e reporting direzionale, Giuffrè, Milano, 1994.
- Brunetti G., il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate, 10° ed., Franco angeli, Milano, 2004.
- Brusa L. sistemi manageriali di programmazione e controllo, 2° ed., Giuffrè, Milano, 2012.
- Brusa L., l'amministrazione e il controllo: logiche e strumenti, Etas, Milano, 2001.
- Brusa L., Sistemi manageriali di programmazione e controllo, Giuffrè, Milano, 2003.
- Cremonesi C., Il controllo di gestione nella produzione su commessa e nelle organizzazioni per progetto, Franco angeli, Milano, 1996.
- Daft R., D. Boldizzoni, R.C. Nacamulli, Organizzazione aziendale, Apogeo, 2004.
- De Bernardi P. Il controllo di gestione delle produzioni su commessa, in Bocchino U. (A cura di), Manuale di controllo di gestione, Il Sole 24 ore, Milano, 2005.
- F. Di Crosta; Il controllo di gestione nelle piccole di imprese di servizi su commessa. Edizione 2012. Editore Franco Angeli.
- Hayes D.C. The contingency theory of managerial accounting, accounting review, vol 52, n.1, 1977, Knowità, Arezzo, 2013.
- Manca F., Controllo di gestione nelle aziende che producono su commessa, Wolters Kluwer, Milano, 2016.



- Marasca S., Marchi L., Riccaboni A., Controllo di gestione: metodologie e strumenti, 2° ed., Knowità. Arezzo, 2013.
- Marchi L., Marasca S., Chiucchi M.S., Controllo di gestione, Giappichelli editore, 2018.
- Merchant K.A., Riccaboni A., Il controllo di gestione, McGraw-Hill, Milano, 2001.
- Saita M., Il budget economico, finanziario e patrimoniale, McGraw-Hill, Milano, 1990.
- Saita M., Programmazione e controllo, Giuffrè, Milano, 1996.
- Selleri L., Principi di contabilità industriale e per la direzione, Etas, Milano, 1984.
- Welsch G.A., I budget. Come prepararli e impiegarli per programmare e controllare l'attività aziendale, Franco angeli, Milano, 1988.